

O Ativo Jogador de Futebol

Hilton de Araújo Lopes

Rio de Janeiro – RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ¹
hlopes1970@terra.com.br

Marcelo David Davis

Rio de Janeiro – RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ¹
marcelodavis@gmail.com

Resumo

Este artigo procura discutir, por meio de pesquisa bibliográfica e investigação documental, a contabilização do ativo jogador de futebol. Com base na Teoria da Contabilidade, verificou-se o enquadramento, como ativo, do direito dos clubes de futebol de estabelecer vínculo desportivo com os atletas, e, em seguida, tratou-se de analisar qual a classificação mais adequada entre os diversos subgrupos de contas. Como a receita com a negociação de jogadores tem sido relevante para os clubes brasileiros, pôde-se inferir que esse ativo gera receita para as entidades de forma direta e, por isso, aplicando-se a prevalência da essência sobre a forma, versão brasileira do *true and fair view*, haveria outra opção de classificação, alternativa à estabelecida pelo CFC na NBC T 10.13, que indicou o grupo do imobilizado. Analisou-se, também, o destino dos gastos efetuados pelos clubes em suas divisões de base: despesas do período ou capitalização. A conclusão do trabalho é que, por possuir características tanto de estoque (gera receitas diretamente) quanto de imobilizado (não se esgota em uma única transação), o ativo vínculo desportivo com jogador de futebol pode ser considerado um ativo especial, classificação surgida na sexta edição do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. Com relação à formação dos atletas, sugere-se que, por analogia com as despesas de pesquisa e desenvolvimento, os gastos correspondentes sejam considerados despesas do período.

Palavras-chaves: jogador de futebol; vínculo desportivo; ativo especial.

Abstract

This paper discusses, through bibliographic research and documental investigation, the bookkeeping of the football player asset. According to the accounting theory, it was possible to conclude that the club's right of establish sportive link with an athlete is an asset; then, it was verified the most appropriate classification of this right among the various subgroups of accounts. As the revenues with players' negotiations has been relevant to the brazilian clubs, it was deduced that this kind of asset creates directly incomes to the entities and, because of the true and fair view, we could establish another type of classification, alternatively to the statement of the Conselho Federal de Contabilidade, that has proposed the fixed asset. The destiny of costs with an athlete's formation was also analyzed and the suggestion is to register

¹ UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Cep 24.230-000 – Rio de Janeiro – RJ.

it as period expenses, on the same way it's done with the research and development's expenditures. The authors came to the conclusion that the asset "club's right of sportive link with an athlete" is an special asset because it is intangible and has features of goods and fixed asset simultaneously.

Key words: football player; sportive link; special asset.

1. Introdução

Os clubes de futebol são, geralmente, entidades civis de caráter desportivo, com personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, tendo por objetivo a realização de eventos de caráter social, cultural e desportivo, com a promoção, difusão e aperfeiçoamento da prática da educação física, dos desportos em geral, de reuniões e diversões de caráter desportivo, social, cultural, cívico e recreativo, além de manterem quadros de futebol profissional e de equipes para a prática de desportos amadores.

Em teoria, a manutenção dessas atividades ocorre exclusivamente por conta das contribuições sociais (mensalidades dos sócios), patrocínios, venda de produtos licenciados com a marca do clube, cotas de amistosos ou participação em torneios de exibição, negociação do direito de transmissão de eventos desportivos e renda das bilheterias dos jogos. Essas receitas arrecadadas também são utilizadas para investimentos em patrimônio que, na maioria das vezes, é formado por estádios, parque social, outros imóveis, móveis, títulos, valores, troféus e direitos, entre os quais os de estabelecer vínculo desportivo com atletas.

Com o aumento dos recursos financeiros envolvidos nos eventos esportivos,¹ credores, investidores e a própria sociedade passaram a exigir mais transparência na evidenciação do patrimônio e da situação financeira dos clubes; como consequência, a idéia de transformar entidades esportivas em sociedades empresariais começou a ganhar destaque. No rastro dessa tendência, a discussão sobre a forma mais adequada de classificar e avaliar o patrimônio dos clubes vem crescendo.

No Brasil, essa discussão ganhou uma maior dimensão com a entrada em vigor da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), que, entre muitas alterações, extinguiu o passe do jogador de futebol e obrigou as entidades desportivas a elaborar e publicar anualmente suas demonstrações financeiras. No final de 2004, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº1.005/04, aprovou a NBC T 10.13, que buscou disciplinar aspectos contábeis específicos das entidades esportivas profissionais.

O presente artigo pretende, por meio de pesquisa bibliográfica e investigação documental, discutir alguns aspectos da contabilização do contrato celebrado entre as entidades desportivas e os jogadores de futebol. O problema que caracterizou esta pesquisa foi: em que grupo de conta o ativo jogador de futebol poderia ser classificado, de forma que ficassem evidenciadas suas características de geração direta de receita, pela cessão (provisória ou definitiva) dos direitos desportivos, e de continuidade na geração dessa receita por mais de uma transação?

O trabalho está dividido em seis seções. Na próxima seção, serão analisados aspectos jurídicos ligados ao contrato de trabalho, com ênfase na diferenciação de conceitos como passe, vínculos trabalhista e desportivo e direitos federativos. Em seguida, será realizado o enquadramento do jogador de futebol como ativo, segundo a Teoria Contábil. Na quarta parte, serão comentadas algumas contabilizações efetuadas por clubes brasileiros e europeus, e a norma do CFC. Na seção seguinte, será verificada a aderência das características do ativo vínculo desportivo com jogador de futebol à definição de ativo especial. Será, ainda, proposta uma forma alternativa à do CFC de classificar e avaliar o ativo em questão. A última seção traz as conclusões do estudo.

¹ Estima-se que o futebol movimente US\$ 250 bilhões anuais no mundo; deste valor, o Brasil contribuiria com US\$ 32 bilhões (MINISTÉRIO DO ESPORTE, 2004).

2 Os Direitos Federativos

O instrumento do passe desapareceu com o advento da Lei Pelé. Pelo artigo 11 da Lei nº 6.354/76, o passe era “a importância devida por um empregador a outro, pela cessão do atleta durante a vigência do contrato de trabalho ou depois de seu término...”. Somente após o término do contrato de trabalho e se seu antigo empregador lhe concedesse o atestado liberatório, o atleta poderia firmar novo contrato de trabalho com outro clube.

Com o artigo 28 da Lei Pelé e seu §2º, tal dispositivo foi alterado:

Art. 28. A atividade do atleta profissional, de todas as modalidades desportivas, é caracterizada por remuneração pactuada em contrato formal de trabalho firmado com entidade de prática desportiva, pessoa jurídica de direito privado, que deverá conter, obrigatoriamente, cláusula penal para as hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral.

§ 2º O vínculo desportivo do atleta com a entidade desportiva contratante tem natureza acessória ao respectivo vínculo trabalhista, dissolvendo-se, para todos os efeitos legais:

I – com o término da vigência do contrato de trabalho desportivo; ou

II – com o pagamento da cláusula penal nos termos do caput deste artigo; ou ainda

III – com a rescisão decorrente do inadimplemento salarial de responsabilidade da entidade desportiva empregadora prevista nesta Lei.

Segundo Zainaghi (2004), conseqüentemente, com o término do contrato de trabalho, extingue-se o vínculo desportivo, não havendo mais a figura do atestado liberatório. A expressão *direitos federativos*, amplamente utilizada no meio esportivo, seria sinônimo de vínculo desportivo, o qual só existe durante a vigência do contrato de trabalho mantido entre clube e atleta. Entretanto, ainda que a referida expressão seja um nome popular para designar o vínculo desportivo, ela jamais poderá pertencer a um particular, pois o vínculo desportivo, sendo acessório do contrato de trabalho, só poderá ser estabelecido entre clubes e atletas.

Com a Lei Pelé, o atleta pode a qualquer momento rescindir seu contrato de trabalho, desde que pague uma multa previamente estabelecida no contrato. Ela está prevista no artigo 28, §3º da mencionada Lei, que preconiza que “O valor da cláusula penal a que se refere o caput deste artigo será livremente estabelecido pelos contratantes até o limite máximo de cem vezes o montante da remuneração anual pactuada”.

Zainaghi (2004) explica que um clube, uma empresa ou até mesmo uma pessoa física poderá celebrar contratos de natureza civil com um atleta, assumindo a multa a ser paga por ele no caso de uma rescisão. Contudo, jamais poderão declarar-se detentores dos *direitos federativos* desse atleta, e, portanto, não deterão a sua força de trabalho. Pode-se concluir, destarte, que o termo mais adequado para expressar a relação jurídica é *direitos de vínculo trabalhista*, em lugar de *direitos federativos*. Para expressar a relação econômica, na qual a entidade terá o direito de usufruir os benefícios proporcionados pelo atleta, será utilizada, ao longo deste trabalho, a expressão *direitos de vínculo desportivo*.

Por conseguinte, não se deve confundir a cláusula penal, indenização devida pela quebra ou rompimento unilateral do contrato antes de seu término, com o passe, resultante do vínculo desportivo do atleta com o clube após o término do contrato de trabalho. Com relação a essa cláusula penal, deve-se destacar ainda que o § 5º do art. 28 estabelece que seu valor é ilimitado no caso de ruptura do vínculo trabalhista para fins de transferência internacional, desde que expresse no respectivo contrato de trabalho desportivo.

3 Enquadramento como Ativo

Os jogadores de futebol possuem potencial para gerar benefícios econômicos futuros para seus clubes, em virtude de seu prestígio e de suas participações nas partidas, que ocasionam incremento nas arrecadações das bilheterias, nas vendas de produtos licenciados, nas cotas de transmissão dos jogos pela televisão e, também, na divulgação da marca do clube e no aumento de seus torcedores, que são grandes consumidores dos produtos e dos ingressos nas bilheterias.

Ao assinar um contrato, o jogador é legalmente obrigado a trabalhar pelo clube durante o prazo estabelecido, constituindo-se assim num direito exclusivo do clube contratante. Por possuir características diferentes, ele não é como qualquer empregado de uma empresa, pois não pode simplesmente abandonar o clube durante a vigência do seu contrato e atuar por outra agremiação, sem o devido pagamento de indenização ao clube detentor de seus direitos de vínculo trabalhista.

Já o pagamento de luvas (prêmio de assinatura do contrato) ao atleta, ou o da multa rescisória, ou ainda a celebração do primeiro contrato de trabalho entre a entidade de prática desportiva e o atleta por ela formado, representam transações ou eventos passados que originam o direito da entidade a um benefício econômico.

Logo, os direitos de vínculo desportivo reúnem as três condições, de acordo com o *Standard Financial Accounting Concepts* (SFAC) nº 6, para serem considerados ativos: ensejar um potencial de benefícios futuros, representar um direito exclusivo da entidade e ter ocorrido evento que possibilite o benefício (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). A entidade que possuir o direito de utilizar ou ceder temporariamente o uso desse bem a uma outra deve representar esse direito como um ativo, já que ele atende aos três requisitos.

Analisando sob a óptica dos princípios contábeis mais pertinentes, segundo Szuster (2003a), todos os gastos incorridos para que o atleta se encontre em condições de jogo, ou seja, seguro de acidentes de trabalho, luvas, comissão de terceiros envolvidos, pagamento da cláusula penal (multa) à entidade de prática desportiva detentora do vínculo trabalhista, se for o caso, entre outros, devem ser considerados no registro contábil, atendendo ao princípio do custo como base de valor. Quanto ao princípio do confronto das despesas com as receitas, todos os gastos incorridos para que o atleta profissional se encontre em condições de jogo devem ser capitalizados e amortizados durante sua vida econômica, de forma que, ao fim de cada exercício, seja devidamente efetuado o confronto entre receitas e despesas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). No que refere à convenção do conservadorismo, caso haja qualquer diminuição do valor do ativo jogador de futebol, poderá ser constituída uma provisão para perdas.

Dessa maneira, verifica-se que o reconhecimento do valor do atleta como ativo atende plenamente à Teoria Contábil. Possuir um ativo como o jogador de futebol, com capacidade de proporcionar benefícios futuros, é de suma importância para os clubes; entretanto, a decisão quanto a atribuir seu real valor é de grande complexidade.

4 A Norma do CFC e os Procedimentos dos Clubes de Futebol

Como verificou Szuster (2003b), os clubes de futebol avaliavam e classificavam o direito de vínculo desportivo com o jogador de futebol de diversas maneiras, que iam desde a criação de uma conta denominada *passes de atletas profissionais*, no ativo realizável a longo prazo (Clube de Regatas do Flamengo), até a conta *direito de passes de jogadores*, no inexistente ativo intangível (Sport Club Corinthians Paulista).

Szuster (2003a) comenta que a mensuração do valor do atleta é menos complexa quando ele é contratado do que quando formado pelo clube. No primeiro caso, seriam considerados todos os gastos necessários para colocá-lo em condições de jogo. Já o valor do atleta formado pela própria entidade incluiria os gastos atinentes à alimentação, treinamento técnico, preparação física e muitos outros, dificultando sobremaneira a segregação dos custos por cada

atleta. Some-se a isso a incerteza sobre a geração futura de benefícios pelo atleta e compreender-se-á o porquê de os clubes efetuarem os registros de formas diferentes.

Nas demonstrações financeiras do exercício de 2003 do Vitória S/A, primeira empresa criada no Brasil para administrar todos os negócios relacionados ao futebol profissional de um clube, no caso em questão o Esporte Clube Vitória, os direitos com os atletas foram classificados nas seguintes rubricas:

- a) atletas profissionais – ativo circulante, na conta *passes de atletas profissionais*, avaliados pelo custo de aquisição, no caso de aquisição, e valor de mercado, para os jogadores formados no próprio clube; e
- b) atletas em formação – investimentos, avaliados pelo custo de aquisição e, para os atletas cuja formação se iniciou em exercícios anteriores, pelo valor de mercado. Aqui, o significado da expressão custo de aquisição talvez englobe, também, o valor gasto para formar o atleta.

Embora o passe tenha sido abolido com a Lei Pelé, a companhia mantém essa denominação para registrar os direitos sobre seus jogadores. Nas Notas Explicativas, não há menção à amortização do valor dos direitos sobre os atletas, e, na DRE, todos os gastos do futebol estão sob a rubrica genérica de custos do futebol. Consta ainda nas Notas Explicativas que a avaliação a mercado dos atletas em formação foi efetuada por empresa especializada, mediante laudo.

A fim de padronizar o registro contábil nas entidades de futebol profissional, diminuindo as divergências existentes nas suas demonstrações contábeis e, conseqüentemente, facilitando a análise pelo usuário externo, o CFC editou, em 17 de setembro de 2004, a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais. Entre suas principais medidas, a norma define que os clubes deverão registrar no ativo imobilizado, em contas específicas, os gastos incorridos com a formação de atletas e aqueles relativos à contratação ou renovação de contrato de atletas profissionais. No caso do atleta em formação, tão logo seja assinado seu primeiro contrato como profissional, o saldo da conta *atleta em formação* deverá ser transferido para uma conta *atleta formado*. Em ambos os casos (*atleta formado* e *atleta contratado*), o valor do ativo deverá ser amortizado pelo prazo contratual.

Mesmo após a publicação da norma pelo CFC, ainda não se obteve um consenso sobre o assunto. O São Paulo Futebol Clube (SPFC) e o Santos Futebol Clube (SFC), embora ainda fosse facultativo, publicaram suas demonstrações de 2004 em observância à referida norma, da seguinte forma:

- a) SPFC – os direitos constam no imobilizado, avaliados pelo custo de aquisição ou, quando os jogadores são oriundos das divisões de base do próprio clube, pelo custo de formação. Nas Notas Explicativas, informa-se que a amortização é calculada de acordo com o prazo de vigência do contrato de trabalho desportivo e registrada na rubrica *baixas de atestados liberatórios e/ou contrato de atletas*. Até 2003, os custos relacionados à aquisição e formação do atleta eram ativados somente quando possibilitavam futuros benefícios econômicos ao clube. Em 2004, com a adoção da norma do CFC, o clube resolveu capitalizar seus gastos com alimentação, hospedagem, uniformes etc., rateando-os por todos os atletas das categorias de base; e
- b) SFC – os direitos constam no ativo realizável a longo prazo, na conta *direitos federativos e passes*, reconhecidos pelo valor da cláusula penal, devida no caso de rescisão unilateral dos contratos. Para se adaptar à norma do CFC, o clube informa nas Notas Explicativas que já iniciou a amortização do saldo existente, em 31/12/2003, na referida conta (aproximadamente, R\$176.000.000,00), em cerca de vinte por cento ao ano. Em 2004, a primeira parcela (R\$40.000.000,00) foi debitada diretamente da conta *superávit acumulado*, sem transitar pelo resultado do exercício. O clube menciona ainda sua opção por não mais avaliar o ativo direitos federativos e passes, contrariando o contido na norma do CFC.

Em três clubes da União Européia analisados, parece haver uniformidade quanto aos métodos contábeis empregados, embora nenhum deles especifique como classifica e avalia seus atletas em processo de formação.

Nas demonstrações financeiras do campeão europeu de 2004, o Futebol Clube do Porto, de Portugal, relativas ao período de 1 de julho de 2004 a 30 de junho de 2005, verifica-se que o direito de vínculo desportivo com jogador de futebol está registrado como imobilizado incorpóreo, dividido em duas contas: *valor do plantel*, referente aos atletas à disposição da comissão técnica, cuja avaliação engloba os custos associados à aquisição dos direitos de inscrição desportiva dos jogadores, bem como o pagamento de luvas; e *imobilizações em curso*, referente à aquisição de direitos de inscrição desportiva de jogadores, a serem utilizados a partir da temporada 2005/2006. O saldo da conta valor do plantel é amortizado em função da duração do contrato celebrado entre o jogador e o clube. Atendendo ao conservadorismo, o clube ainda registra em suas demonstrações financeiras os efeitos da perda de valor de realização dos direitos de inscrição desportiva de jogadores, que é a provisão para perdas.

Nas demonstrações financeiras do campeão europeu de 2005, o Liverpool Football Club, da Inglaterra, relativas ao período encerrado em 31 de julho de 2004, o direito de vínculo desportivo com jogador de futebol também está registrado como imobilizado incorpóreo. O saldo da conta é totalmente amortizado em valores iguais, no decorrer do prazo contratual. Se o contrato for prorrogado, a amortização é calculada sobre o período remanescente em que o jogador prestará seus serviços ao clube. Nas demonstrações do clube, são provisionadas perdas no caso de o valor contábil exceder os benefícios a serem obtidos pelo uso ou alienação do direito. Procedimento idêntico é adotado pelo clube inglês Manchester United.

5 Classificação como Ativo Especial

Aquino e Cardoso (2004) citam como um dos traços marcantes no reconhecimento de uma aplicação de recursos como ativo imobilizado o fato de ela proporcionar indiretamente benefícios econômicos futuros à entidade. Embora o CFC tenha estabelecido o registro, no imobilizado, dos gastos com a formação, contratação ou renovação de contrato de atletas, esses gastos têm proporcionado benefícios diretos aos clubes. Szuster (2003a) afirma que a principal fonte de receita dos clubes brasileiros é a negociação de seus atletas. Uma análise das demonstrações financeiras de três de nossas entidades desportivas mostra que essa afirmação é procedente. Em todos os três clubes brasileiros, e até mesmo no Futebol Clube do Porto (FCP), essa receita é a maior dentre todas as receitas auferidas por uma entidade desportiva (direitos de transmissão de jogos pela televisão, publicidade e patrocínio, arrecadação de bilheteria etc.). A Tabela 1 apresenta a relação entre essas receitas nos quatro clubes:

CLUBE	RECEITA OPERACIONAL TOTAL (1)	RECEITA COM NEGOCIAÇÃO DE ATLETAS (2)	EXERCÍCIO	PERCENTUAL (2) / (1)
SPFC	65,5 milhões de reais	22,9 milhões de reais	2004	35%
SFC	69,5 milhões de reais	30,7 milhões de reais	2004	44%
Vitória S/A	27,5 milhões de reais	18,7 milhões de reais	2003	68%
FCP	77 milhões de euros	31,2 milhões de euros	2004/2005	40%

Tabela 1 Relação entre a receita com negociação de atletas e a receita operacional total dos clubes

Apesar de a negociação de atletas não ser a atividade-fim das entidades desportivas, pode-se considerar, com base na prevalência da essência sobre a forma, numa operação a ser contabilizada (IUDÍCIBUS, 2000, p. 77), que o ativo vínculo desportivo com jogador de futebol gera benefícios futuros diretos para a entidade, pois os clubes dependem, em última instância, das receitas oriundas das transações de cessão do direito de vínculo, para manterem suas atividades. Essa cessão pode ser temporária (empréstimos) ou definitiva (multa referente à rescisão contratual unilateral).

Os benefícios em questão ainda podem, também, ser obtidos indiretamente, já que a presença e boa atuação do atleta nos jogos contribuem para uma maior arrecadação do clube com a mensalidade de sócios, com patrocínios, venda de produtos, cotas e rendas de bilheterias.

A literatura apresenta uma classificação específica para os ativos que, por gerarem simultaneamente benefícios diretos e em mais de uma ocasião, não podem ser considerados estoque nem imobilizado. É o ativo especial. Aquino e Cardoso (2004, p. 9) definem-no como:

toda aplicação de recursos que, diretamente relacionada à atividade-fim da entidade, gera, por si só, benefícios econômicos futuros, independentemente de ser um bem tangível ou intangível. Desde que, para tanto, seja mantido o domínio do bem, pois a potencialidade de geração de receita não se esgota em uma única transação, não importando quantas vezes o mesmo é negociado.

Iudícibus *et al* (2003) citam algumas características do ativo especial: relacionam-se diretamente ao processo de geração de receitas; seu uso não implica necessariamente seu esgotamento, permitindo novas negociações; e geralmente são intangíveis. Em suma, são aqueles em que se encontram presentes critérios de identificação de estoques e imobilizado. Os autores citam como exemplos os filmes elaborados por produtoras cinematográficas e os softwares produzidos com a finalidade de cessão de direitos de uso a vários clientes.

Aquino e Cardoso (2004) também entendem que o ativo especial possui características híbridas de estoque e imobilizado. Por propiciar a obtenção direta de receitas para a entidade, quando de sua transferência para terceiros, assemelha-se ao estoque; pelo fato de seu potencial de geração de benefícios não se exaurir em uma única transação, assemelha-se ao imobilizado. O Quadro 1 ajuda a melhor compreender essas peculiaridades:

	GERAÇÃO DE RECEITA	ESGOTAMENTO
Estoque	Direta	Esgota
Ativo especial		Não esgota
Imobilizado	Indireta	

Fonte: Aquino e Cardoso, 2004

Quadro 1 Orientação para classificação do ativo entre estoque, ativo especial ou imobilizado

Ademais, os mesmos autores afirmam que, no ativo especial, a transferência dos direitos de propriedade é parcial, garantindo a continuidade na geração de receita por mais de uma transação, ao passo que, no estoque, essa transferência se realiza de forma plena, obrigando a entidade, para a obtenção de novas receitas, a promover a reposição do bem pelo processo produtivo ou de aquisição.

Aquino e Cardoso (2004) vislumbraram quatro arranjos de transferência de direitos que permitem a identificação de um ativo como estoque ou ativo especial. São eles:

a) a viabilidade de segregação de atributos é maior no ativo especial do que no estoque;

- b) a intensidade factível de cessão de poderes é restrita no ativo especial;
- c) o esgotamento da capacidade de o ativo especial gerar receita não se limita a uma transação; e
- d) a limitação de cessão de direitos aos clientes pode ser simultânea ou não.

A segregação de atributos é possível, no caso do jogador de futebol, por causa da possibilidade de cessão temporária, na qual um fragmento dos direitos de vínculo desportivo com o jogador de futebol permanece sob a titularidade da entidade locadora – o direito de transferência –, enquanto o direito de uso, restrito por cláusulas em contrato e pela legislação trabalhista, é cedido ao locatário, podendo este renegociar tal direito com uma terceira entidade, caso não haja impedimento previsto em contrato.

A cessão de poderes é econômica e juridicamente viável. Uma entidade tem o domínio do direito de vínculo desportivo com o atleta até o término do contrato de trabalho, amparada pela cláusula penal, o que a legislação estrangeira rotula como *indenização de desvinculação*. Essa entidade pode continuar com o domínio do direito e receber, mediante uma ou mais negociações, uma receita pela cessão temporária, para outras entidades, do potencial de geração de benefícios futuros proporcionados pelos jogadores.

Por isso, afirma-se que a capacidade de gerar receita não se esgota em apenas uma transação. Quando do término da vigência ou rescisão do contrato de trabalho, há o esgotamento da capacidade de o ativo gerar receita. No primeiro caso, o saldo inicial da conta deverá estar totalmente amortizado; no segundo, deve-se dar baixa no saldo remanescente, para que seja confrontado com a receita auferida pela incidência da cláusula penal.

Como já mencionado, a cessão temporária de jogadores por uma entidade pode ser feita, por mais de uma vez, a diversas outras entidades, porém ela não pode acontecer de forma simultânea. Devido à obrigatoriedade de inscrição nas federações e de jogar por um único clube, o atleta somente pode gerar benefícios para esse clube.

Na maioria das vezes, os clubes emprestam jogadores a outros clubes por dois motivos: para os atletas continuarem atuando e em evidência, na esperança de não perderem valor de mercado; e para os próprios clubes ficarem livres, temporariamente, das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais com um atleta cedido, que não está nos planos da comissão técnica para aquela temporada.

5.1 Uma proposta de classificação e avaliação contábil

Em face do anteriormente exposto, parece-nos razoável propor que uma classificação contábil adequada para o ativo vínculo desportivo com jogadores de futebol seria na conta *ativo especial*, por se tratar de um bem intangível, que possui características híbridas de estoque, pois gera receitas diretamente, e de *imobilizado*, já que não se esgota em uma única transação, podendo ser cedido diversas vezes. Embora no plano de contas proposto por Iudicibus *et. al.* (2003) o ativo especial faça parte única e exclusivamente do ativo circulante; no caso do jogador de futebol, poderíamos enquadrá-lo como circulante ou realizável a longo prazo, de acordo com a vigência do contrato de trabalho.

Quanto à avaliação do ativo adquirido, ela poderia ser realizada pelo custo de aquisição, conforme a norma do CFC, no qual se incluem todos os gastos incorridos para que o atleta se encontre em condições de jogo e o eventual valor pago pelo clube adquirente, referente à cláusula penal de rescisão unilateral de contrato. Para os jogadores formados nas divisões de base do clube, os gastos efetuados até sua profissionalização seriam considerados despesas do período. Roberto (2003) faz uma analogia dos gastos de um clube na formação do atleta com as despesas com pesquisa e desenvolvimento em uma organização. A função das escolas de formação, de identificar atletas com potencial para integrar a equipe profissional, equivaleria, no jargão contábil, à atividade de pesquisa. O autor entende que os jogadores oriundos das categorias de base que chegam à equipe principal são em número muito reduzido. Por isso, todos os custos atrelados a essa fase seriam lançados como custos do período. Mantida a

comparação, a fase de desenvolvimento seria a continuação da formação de um jogador que já tivesse assinado contrato como profissional, embora ainda não estivesse vinculado à equipe principal. A partir daí, todos os gastos relativos à formação desse atleta seriam capitalizados em uma conta, com controle individualizado, semelhante à conta *ativos especiais em produção*, proposta por Iudícibus *et al* (2003). Somente após o ingresso do jogador na equipe principal, o saldo seria transferido para uma conta de atletas formados e passaria a receber amortização, conforme previsto na norma do CFC.

Iudícibus *et al* (2003) explicam que, normalmente, os custos associados a pesquisa e desenvolvimento, pela complexidade de estabelecer a viabilidade do investimento e o período pelo qual os gastos trarão benefícios à organização, são considerados despesas do período. Raciocínio semelhante poderia ser concebido para a formação de jogadores de futebol, haja vista a dificuldade para identificar, de antemão, qual aspirante a jogador profissional poderá proporcionar benefícios futuros aos clubes. Szuster (2003a) corrobora esse entendimento, ao considerar que não é possível a uma entidade desportiva fazer uma previsão desse tipo. Desta forma, a consideração, como *custos do período*, dos gastos de um clube na formação de atletas atenderia à prudência e não afrontaria o regime de competência.

O valor do ativo deve constar nas demonstrações contábeis acompanhado da conta redutora *amortização acumulada*, que observará o período de vida útil do bem. No caso do direito de vínculo desportivo com jogador de futebol, esse período corresponderá à vigência do contrato celebrado entre o atleta e a entidade desportiva. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 394) prevêem dois fatores a serem considerados no cálculo da amortização: a vida útil do ativo e o ritmo de alocação aos vários períodos dessa vida útil. Eles defendem que, no caso dos ativos intangíveis com vida útil limitada, a duração econômica é, normalmente, mais curta do que a vida útil legal, o que enseja a preponderância da duração econômica no cálculo da amortização. Essa situação se aplica ao jogador de futebol, cuja vida útil se refere ao período em que o atleta pode gerar benefícios para a entidade a que estiver vinculado (normalmente, dos 18 aos 35 anos de idade); já sua duração econômica diz respeito à vigência dos vínculos trabalhista e desportivo. Como, no início da execução de um contrato de um jogador de futebol, é difícil, se não impossível, estipular o fluxo de benefícios pelos períodos vindouros, deve-se aplicar o método da linha reta, durante a vida econômica do ativo.

Quanto à transferência definitiva do atleta para outra entidade e à impossibilidade de recuperação econômico-financeira dos recursos aplicados, deve-se observar a norma do CFC, que preconiza a baixa do saldo remanescente e a constituição de provisão para perda, respectivamente.

6. Conclusões

Como não há mais controvérsias sobre o vínculo desportivo do jogador com o clube ser considerado um ativo; resta discutir as melhores formas de classificar esse direito no plano de contas e de avaliá-lo. A intenção deste trabalho é a de suscitar esse debate entre os profissionais da contabilidade e os acadêmicos.

Entre os clubes brasileiros de futebol, a receita obtida com a negociação de jogadores é uma parcela relevante do total de suas receitas. Isto pode ser observado pela análise de suas demonstrações contábeis e pelo acompanhamento do próprio noticiário esportivo. Em decorrência e observada, ainda, a prevalência da essência sobre a forma na contabilidade brasileira, procurou-se associar as características do ativo vínculo desportivo com aquelas específicas do ativo especial. Esta foi uma visão diferente da norma expedida pelo CFC.

Outra divergência surgida em relação à norma do CFC foi a de propor que os gastos com a formação de atletas fossem considerados despesas do período, em vez de serem capitalizados. Este procedimento atenderia à prudência, pois nem todos os atletas que se encontram nas divisões de base dos clubes se tornarão profissionais, e mesmo entre aqueles que um dia serão não é certo que gerarão benefícios econômicos para o clube.

Faz-se mister ressaltar que a grande maioria dos clubes brasileiros da primeira divisão do campeonato nacional não divulga suas demonstrações contábeis na Internet. Sugere-se uma pesquisa mais abrangente sobre a aderência dessas demonstrações, relativas ao exercício de 2005, à norma do CFC e outra, concernente à participação das receitas com negociação de jogadores sobre o total das receitas operacionais.

Bibliografia

- AQUINO, André Carlos Busanelli, & CARDOSO, Ricardo Lopes. “Ativos Especiais: Buscando as Razões Econômicas”. In: *XXVIII Encontro da ANPAD*. Curitiba: ANPAD, set. 2004.
- BRASIL. Lei nº 6.354, de 2 de setembro de 1976. *Dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional de futebol e dá outras providências*.
- BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. *Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências*.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. “NBC T 10.13 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades desportivas profissionais”. Brasília, 2004. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 10 jan. 2006.
- ESPORTE CLUBE VITÓRIA. “Balanço patrimonial 2004”. Disponível em: <http://www.ecvitoria.com.br>. Acesso em 10 jan. 2006.
- FUTEBOL CLUBE DO PORTO. “Relatório e Contas Consolidado 2004/5”. Disponível em: <http://www.fcporto.pt>. Acesso em 10 jan. 2006.
- HENDRIKSEN, Eldon S., & VAN BREDA, Michael. *Teoria da Contabilidade*. 5ª. ed., traduzido por Antônio Z. Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. *et al. Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LIVERPOOL FOOTBALL CLUB. “Annual Report 2004”. Disponível em: <http://www.liverpoolfc.tv>. Acesso em 10 jan. 2006.
- MANCHESTER UNITED. “Financial Statements”. Disponível em: <http://www.manutd.com>. Acesso em 15 jul. 2004.
- MINISTÉRIO DO ESPORTE. “Conferência IV: Segurança nos estádios e aplicação do Estatuto serão debatidos”, 2004. Disponível em: http://www.esporte.gov.br/conferencianacional/noticia_detalhe.asp?id_noticia=2214. Acesso em 23 jan. 2006.
- ROBERTO, José Gonçalves. “Contabilização dos contratos de jogadores de futebol”. *Revista Revisores e Empresas*. Lisboa, nº 22, pp. 35-40, jul./set. 2003.
- SANTOS FUTEBOL CLUBE. “Balanço patrimonial de 2004”. Disponível em: <http://www.santosfc.com.br>. Acesso em 10 jan. 2006.
- SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE. “Balanço patrimonial do São Paulo FC”. Disponível em: <http://www.spfc.com.br>. Acesso em 10 jan. 2006.
- SZUSTER, Flávia Rechtman. “O valor contábil do ativo jogador de futebol”. *Revista de Contabilidade CRC-SP*. São Paulo, nº 25, pp. 4-18, set. 2003a.
- _____. “A evidenciação das demonstrações contábeis dos clubes brasileiros de futebol – um enfoque sobre o tratamento contábil aplicado para os direitos federativos dos atletas”. *Boletim IOB*, nº 41, pp. 1-7, out. 2003b.
- ZAINAGHI, Domingos Sávio. “Direitos federativos: é hora de entender”, 2004. Disponível em: <http://www.gazetaesportiva.net>. Acesso em 10 jan. 2006.